

הרתעה במס הכנסה

תקציר הרצאתו של ד"ר חיים גבאי

למרות החשיבות המיוחדת שיש להרתעה בכלל ולהרתעה בעברות מס בפרט, ולמרות הסקרנות המדעית שהיא מעוררת, לא נמצא מחקר ספציפי מקיף (למעט מאמרים בודדים בעלי כיוון חלקי) המתייחס להשפעת הסנקציות הפליליות על הרתעת הרבים מפני ביצוע עברות מס.

לאחרונה הורשעו בעלי המועדון הירושלמי "האומן 17" בהעלמת מס של 11 מיליון שקל. האם עונש המאסר שנגזר על בעלי המועדון הגביר את ההרתעה בקרב עברייני המס? העובדות מוכיחות כי מושג ההרתעה לא נשען רק על מידת העונש. למעשה יש שני מרכיבים נוספים המצטרפים אליו ביצירת ההרתעה המבוקשת – רמת הוודאות שאם אכן תתבצע עברה ייתפס המבצע, והמהירות בה פועלים גורמי אכיפת החוק החל מרגע התפיסה ועד למיצוי הדין.

בעבר, ובשל חוסר ראיות אמפיריות בתחום ההרתעה, הסתמכו המשפטנים והקרימינולוגים על דעות קדומות יותר מאשר על עדויות מדעיות. עיקר טיעונם התבסס על השכל הישר, שנשען על ההנחה כי האדם הינו רציונלי במובן המקובל בניתוחים מיקרו-כלכליים קלאסיים. מתקבל על-כן על הדעת שהאדם ירצה להימנע מסבל, ולכן יושפע מענישת אחרים. כלומר, ככל שתהיה הענישה חמורה יותר, כן היא תרתיע יותר. עם התפתחות המחקר וביסוס ההרתעה על ראיות מדעיות, הציעה הספרות העיונית והמחקרית לא להתייחס להרתעה כאל בעלת מרכיב אחד – מידת העונש, אלא לבחון מרכיבים נוספים הפועלים במשותף ויוצרים יחד את הרתעת הפרט ואת הרתעת הרבים.

המטרה היא לבחון ולהעריך את האפקטיביות של אכיפת דיני המס באמצעות המשפט הפלילי.

בעקבות מסורת ותיקה בספרות המשפטית והפילוסופית המתייחסת למשפטן ולפילוסוף גרמי בנתהם, נהוג להעמיד ביסודה של דוקטרינת ההרתעה שלוש הנחות:

- א. קיים יחס הפוך בין שיעור ביצוען של עברות לבין חומרת העונש על אותן עברות.
- ב. קיים יחס הפוך בין שיעור ביצוען של עברות לבין ודאות הענישה על אותן עברות.
- ג. קיים יחס הפוך בין שיעור ביצוען של עברות לבין מהירות הפעלתו של העונש על אותן עברות.

דומה כי שלוש הנחות קלאסיות אלו נותרו בבסיס הדיון בהרתעה עד ימינו, ועל-כן הן מנחות את ניסוחן של השערות המחקר.

המחקר האמפירי שערכתי בחן את כלל התיקים המטריאליים שטופלו בעשור האחרון (1991–2000) על-ידי שלטונות מס הכנסה ואת קשרי-הגומלין שבין מספרם ונתונייהם לבין היקף הגבייה, מחד גיסא, ותוספות ההכנסה ותשואות המס, מאידך גיסא.

הניתוח הסטטיסטי שבמחקר מנסה לנבא את אחוז הגבייה מהתמ"ג (תוצר מקומי גולמי) וגם את שיעורו של אחוז תוספת ההכנסות מהתמ"ג כפונקציה של אותם מרכיבים – חומרת העונש, ודאות הטיפול ומשך הטיפול. בדיקה זאת מצביעה על אלה מבין המשתנים המסבירים באופן מובהק את אחוז הגבייה מהתמ"ג או את אחוז תוספות ההכנסה מהתמ"ג, ולאחר-מכן את עוצמת ההסבר שלהם.

הממצאים שעלו מבדיקות אלה, שנערכו על כלל המדגם ובחתכים שונים, הצביעו בעיקר על ממצא עיקרי: ניתן להסביר את הגבייה מהתמ"ג כפונקציה של רמת הוודאות. במילים אחרות, רמת הוודאות משפיעה באופן חיובי על היקף הגבייה של מס הכנסה מהתמ"ג: ככל שקיימת ודאות גבוהה יותר שייפתחו תיקי חקירה במספר גדול יותר ביחס למספר התיקים הפעילים במשק בשנת עבודה כלשהי, כך יהיה ההיקף היחסי של גביית מס הכנסה מהתמ"ג גדול יותר באותה שנה.

ממצא זה חזר על עצמו הן בתיקים שהועברו לפרקליטות, הן בתיקים שהסתיימו בכופר והן בבדיקה שבחנה את כל תצפיות המחקר במשולב - תיקי כופר ותיקי פרקליטות יחדיו.

לעומת זאת, ממצאי המחקר העידו בבהירות רבה כי לחומרת הענישה, הן בתיקי הפרקליטות והן בתיקי הכופר, יש השפעה מועטה בלבד על היקף הגבייה מהתמ"ג. גם המדד המנומרל של חומרת הענישה בתיקי הפרקליטות, ששילב את שלושת מרכיבי הענישה (מאסר בפועל, מאסר על-תנאי וקנסות) ואשר תכליתו הייתה ניבוי אחוז הגבייה מהתמ"ג, הצביע בבדיקות השונות על תוצאות דומות לאלה שהתקבלו בשלבים המוקדמים של הניתוח, דהיינו: תרומתה של חומרת העונש להיקף של גביית המס מהתמ"ג קטנה יחסית.

תוצאה דומה התקבלה גם מהצלע השלישית של הבדיקה, שבחנה את השפעתה של מהירות הטיפול בתיקי החקירה על היקף הגבייה מהתמ"ג. הבדיקות השונות הצביעו בבירור כי השפעתו של משתנה זה על היקף הגבייה בכל שנה משנות המחקר קטנה ביותר. במילים אחרות, קיצור משך הטיפול בתיקי החקירה ישפיע אך במעט על ההרתעה.

ניתן להסיק כי ממצאי בדיקות אלה דחו את התפיסה הרווחת, שהתבססה במידת-מה על דעה קדומה, לפיה החמרה בענישה תעודד הרתעה. ממצאי המחקר תואמים לדעתי את הספרות העיונית והאמפירית שהצביעה על המרכיב של חומרת העונש כעל בעל השפעה מועטה על ההרתעה לעומת הדומיננטיות של ודאות הענישה על ההרתעה. הספרות המחקרית מצביעה אומנם על עדויות בודדות אחדות המאשרות את ההנחה כי החמרה בענישה מגבירה את יעילות ההרתעה, אולם הרוב המכריע של העדויות האמפיריות שנאספו במדינות השונות, לגבי עברות פליליות שונות ובתחומים רבים, אינו מאשר זאת.

על גורם המהירות אין ידיעות מספיקות בספרות, מאחר שגורם זה נחקר פחות, בין השאר בגלל בעיות מתודולוגיות. לעומת זאת, מחקרים רבים המתבססים על נתונים מצרפיים, וכן

מחקרים שבחנו קבוצות מדגם מצומצמות, הגיעו למסקנה המאששת את ההנחה של דוקטרינת ההרתעה שככל שהסיכוי להיתפס ולהיענש גדול יותר כן רמת הפשיעה קטנה יותר.

שאלה נוספת שנשאלה במהלך המחקר, במסגרת בחינת יעילותה ותקפותה של ההרתעה לאורך זמן, היא השפעתן של פעולות הרשויות על האזרח במשך השנים. במסגרת זו נבדקה ההשערה כי הריאקציה לפעולה שהרשות מבצעת לאכיפת חוקי המס באמצעות הדין הפלילי תתקיים באיחור מסוים. לא נמצאו תימוכין ברורים להשערה זאת. אמנם, ממצאי הבדיקה הצביעו על קשר מהותי בין רמת הוודאות לפתיחת תיק לבין אחוז הגבייה מהתמ"ג בשנת פתיחתו של התיק וכן בין רמת הוודאות לבין אחוז הגבייה מהתמ"ג כעבור שנה. במילים אחרות, הממצאים הצביעו על קיום קשר חיובי מובהק בין רמת הוודאות לבין אחוז הגבייה מהתמ"ג בשנת פתיחתו של התיק: ככל שמספר התיקים הנפתחים, יחסית לתיקים הפעילים במשך אותה שנה, גדול יותר, כן אחוז הגבייה גדל. קשר זה נחלש כעבור שנה, וביתר השנים שנבדקו (שנתיים אחרי פתיחת התיק, שלוש שנים אחרי פתיחתו ושנת סיום התיק) לא נמצא קשר מובהק כלשהו.

תמונה דומה לזו התקבלה גם בתיקי הכופר: בבדיקה שבחנה את הקשר בין סכומי הכופר, מהירות הטיפול ורמת הוודאות בשנים עתידיות, נמצא קשר חיובי מובהק בין רמת הוודאות לבין היקף הגבייה היחסי לתמ"ג בעיקר בשנת פתיחתו של התיק, וקשר חלש יותר במעט כעבור שנה.

ממצא זה עולה בקנה אחד עם קיומו של פרסום רב המתלווה לתיק בעת פתיחתו והשפעת הפרסום על הרבים. ממצאים אלה תואמים גם את הספרות העיונית והמחקרית. במקורות רבים בספרות צוין כי צורות ענישה מסוימות מתייגות את העבריינין, והן נועדו לא רק להכאיב לו ולייסרו, אלא גם להשפילו בפומבי ולהרתיע בדרך זו עבריינים-בכוח. מסתבר, כי להוקעה פומבית זאת יש ערך מרתיע רב.

אכן, וכפי שצויין לעיל, הספרות מדגישה את חולשתה של הנורמה הפיסקלית בחברה הישראלית. עבריינין מס, כמו עבריינין צווארון-לבן אינו נושא אות-קלון חברתי. עבריינין מס אינו רואה עצמו, ולעיתים גם אינו נראה בעיני החברה, כפושע וכסוטה, אלא כאזרח הגון. אף-על-פי-כן, השפעת חקירתו של עבריינין מס על-ידי שלטונות המס והמעצר המתלווה לחקירתו, יוצרים תגובות חברתיות של חשד, איבה או התעלמות שיש להן ערך מרתיע.

מדד נוסף לבחינת השפעתו המרתיעה של הדין הפלילי על מידת הציות לדיני המס הוא חלקן היחסי של תוספות המס שהוספו בכל שנה משנות המחקר ביחס לתמ"ג. בדיקה זאת התבססה על הפרקטיקה הנוהגת במשרדי המס כאשר הדיונים בשומותיו של האזרח נעשים אחת לכמה שנים. ההנחה שביסוד הבדיקה הזאת היא כי התגובה על פעולות השלטונות הנעשות בהווה מקבלת ביטוי בתוספות המס בזמן עתידי. ממצאי המחקר הצביעו על קשר שלילי בין הסיכוי לפתיחת תיק והרשעה לבין תוספות המס יחסית לתמ"ג, זמן מה לאחר פתיחת התיק. במילים אחרות, ככל שיקיימו שלטונות המס חקירות רבות יותר, כן יקטן היקפן של תוספות המס יחסית לתמ"ג, זמן מה לאחר פתיחת התיק. במהלך השנים החולפות למן פעולת הרשויות נגד העבריינין ועד למועד

הדיון בשומותיו מונעים העבריינים בפועל ובעיקר העבריינים-בכוח "לתקן" את דרכיהם וצייתנותם מביאה לידי רישום מלא של הכנסותיהם. צייתנות זאת גורמת לירידה בשיעורן של תוספות המס המוספות על האזרחים, שכן מאחר שהאזרח מצהיר בדוחותיו על הכנסותיו המלאות, אין עילה לתוספת הכנסה כלשהי.

תוצאות דומות התקבלו גם בבדיקות שנערכו בתיקים שהסתיימו בכופר. ממצאי הבדיקה העלו שקיים קשר שלילי מהותי בין רמת הסיכוי לפתיחת תיק ותשלום כופר בגינו לבין היקף של תוספות המס יחסית לתמ"ג, בעיקר שנתיים לאחר פתיחת התיק הפלילי. מכאן שככל שרמת הוודאות גבוהה יותר, כלומר ככל שמספרם של תיקי החקירה שנפתחים גדול יותר יחסית, כן היקף תוספות המס יחסית לתמ"ג יורד. הדגם האופטימלי לניבוי אחוז של תוספות המס הצביע על תקופה של שנתיים למן פתיחת התיק הפלילי ועד להשפעתו על תוספות המס. במקרה זה, ככל שהוודאות גדולה יותר, כן היקף תוספות המס קטן לאחר שנתיים.

ממצא מעניין שמשך תשומת-לב מצביע על חוסר השפעה מובהקת של סכום הכופר על אחוז תוספות המס מהתמ"ג. ממצא מעניין זה עולה בקנה אחד עם ממצא אחר, והוא שגם לגובה הקנס המוטל בבתי-המשפט אין השפעה על היקפן של תוספות המס או שיעור הגבייה.

נדמה שממצאים אלה והמסקנות הנובעות מהם, כי הסיכוי להיתפש ולהיענש משפיע יותר מחומרת העונש, תואמים את התיאוריה הכלכלית של המחקר. הסבר אפשרי לכך הוא שעבריינים הם לעיתים קרובות מחבבי-סיכון (risk preference), בניגוד להנחה הסטנדרטית כי אנשים הם שונאי-סיכון, ולכן החמרת העונש משפיעה עליהם פחות מהגדלת ההסתברות להיענש.

המסקנות הנורמטיביות העולות מממצאים אלה הן :

1. על מנת להגדיל את היקף הגבייה של מס ההכנסה, יש להגביר את רמת הוודאות, דהיינו לפתוח מדי שנה מספר תיקי חקירה גדול יותר יחסית למספר התיקים הפעילים במשק, ואין צורך להחמיר ברמת הענישה או לקצר את משך הטיפול בתיקים אלה.
- בדומה לזה, ככל שיקיימו שלטונות המס חקירות רבות יותר, כן יקטן ההיקף של תוספות ההכנסה כעבור שנתיים. במסקנה זו טמונה ביקורת על מדיניותו הנוכחית של אגף מס הכנסה ופסיקת בית-המשפט, המדגישים את חומרת העונש, דווקא.
2. ייתכן שהגברת פרסומן של פעולות האכיפה הנעשות על-ידי רשויות האכיפה תביא להעלאת היקף של גביית מס ההכנסה, שכן פרסום הפעולות ותשלום המס המתבצע מייד עם הפרסום והשפעתו, מניעים עבריינים-בכוח לשפר את דרכם על-ידי דיווח-אמת, מחד גיסא, ודיווח גבוה יותר, מאידך גיסא.

יחד עם זאת איני מסיק שיש לזנוח את חומרת העונש ומהירות התגובה כמרכיבים בדוקטרינת ההרתעה, אלא לכל היותר יש לשים את הדגש, במסגרת משטר המבקש לקדם את ההרתעה, בסיכוי להיענש, ולא בחומרת העונש או במהירות הטיפול.